



Les besoins d'outils de gestion dans une petite organisation. Une modélisation à base d'activités et de processus

Noël Barbu

► To cite this version:

Noël Barbu. Les besoins d'outils de gestion dans une petite organisation. Une modélisation à base d'activités et de processus. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00592772

HAL Id: halshs-00592772

<https://shs.hal.science/halshs-00592772>

Submitted on 13 May 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LES BESOINS D'OUTILS DE GESTION DANS UNE PETITE ORGANISATION. UNE MODELISATION A BASE D'ACTIVITES ET DE PROCESSUS

Noël BARBU

Doctorant en Sciences de Gestion : Centre de Recherche en Gestion de Nantes
Atlantique (CRGNA), IAE de Nantes.

Enseignant à L'IUT de Nantes
IUT de Nantes, 3 rue du Maréchal Joffre, BP 34103 – 44041 NANTES Cedex 1
barbu@iut-nantes.univ-nantes.fr
Tél. : 02 40 30 60 32

Résumé :

Les outils de contrôle de gestion adaptés à la petite entreprise sont embryonnaires. Les contraintes de compétitivité et de rentabilité sont pourtant de plus en plus fortes et rendent nécessaire un pilotage opérationnel au cœur de l'action. La vision transversale des petites organisations donnée par un modèle d'activités et de processus peut permettre un pilotage par les acteurs. Une recherche action a débuté en 2002 dans une petite entreprise de services informatiques. Elle nous permet de confronter la théorie à un terrain. Cette communication propose une modélisation adaptée aux contraintes organisationnelles et à l'instabilité de l'environnement de la petite entreprise.

Mots clés :

Modélisation ; petite organisation ; ABC ; ABM ; outils de gestion

Abstract :

management control tools adapted to the small enterprise are embryonic. Nevertheless, they must constantly improve competitiveness and profitability. As a consequence, it is necessary to implement a operational management information system at the heart of business processes. A model based on activities and processes give us a transfunctional vision of the small organization and allow piloting by the actors... This communication, based on a research action in a small firm of computer services proposes a modelling adapted to its organizational constraints and to the instability of its environment.

Keywords :

Modelling ; Small organization ; ABC ; ABM ; management control tools

De nombreuses recherches ont été menées sur la méthode ABC / ABM¹ depuis les années 1990, c'est-à-dire à partir du moment où les fondements théoriques de la méthode furent posés par le CAM-I² d'après une synthèse des pratiques en cours dans de grandes entreprises internationales. La grande majorité des recherches est constituée d'enquêtes portant sur l'adoption et l'utilisation faite de la méthode ABC (Bescos, Mendoza 1996 ; Gosselin, Ouellet 1999 ; Gosselin 2000) ou sur la recherche des déterminants du succès ou de l'échec de la méthode (Friedman and Lyne 2001 ; Anderson, Hesford and Young 2002).

La méthode ABC a été formalisée sur la base d'expériences dans des entreprises industrielles de grande taille (General Electric, Caterpillar, Hewlett Packard ...). La démarche décrite dans la littérature s'applique à ce type d'entreprises et les exemples d'activités et d'inducteurs liés à la production industrielle foisonnent. Depuis quelques années, les chercheurs en comptabilité de gestion se sont intéressés à la mise en œuvre de la méthode sur des terrains très divers, que ce soit du point de vue du secteur d'activités ou de la taille des entreprises approchées. Pourtant, rares sont les enquêtes s'intéressant aux petites entreprises, les études de cas sur ce sujet le sont davantage encore. D'une manière générale, la comptabilité de gestion dans la petite entreprise est un domaine délaissé par la recherche alors que les besoins se révèlent importants.

La recherche action que nous entreprenons porte sur la mise en place d'outils de gestion dans une entreprise sur la base d'une modélisation par activités. Cette recherche trouve sa place parmi les expériences précédemment décrites et s'insère dans les travaux de recherche développés au sein du CRGNA (Centre de Recherche en Gestion de Nantes Atlantique) sur la modélisation et les systèmes de coûts. La méthode de recherche utilisée est qualitative et participative. La recherche s'effectue au sein d'une petite structure constituée de trois entités³ dont les activités dans le secteur des services informatiques sont complémentaires. Les trois sociétés comprennent un peu moins de cinquante salariés.

La sélection de la petite organisation comme terrain de recherche mérite que l'on s'interroge sur la pertinence de ce choix au regard de l'objectif fixé : la construction d'un modèle de gestion basé sur la méthode ABC/ABM. L'avantage de la méthode est de mettre en valeur la dimension transversale d'une organisation. Or la petite entreprise peut être vue, de fait, comme une organisation transversale par les effets de grossissement inhérent à sa taille. Les fonctions s'imbriquent les unes aux autres (Torrès, 2003, p. 125). Par ailleurs, cette méthode est souvent considérée comme étant lourde à implanter.

Pourtant, l'évolution des marchés et des exigences des consommateurs tendent à transformer la petite entreprise en une structure dont la complexité se rapproche de celle de la grande. Elle a besoin de multiples outils pour contrôler les conditions de réalisation et les consommations de ressources de ses multiples activités alors que ses moyens sont limités. L'adaptation à ce terrain d'une méthode basée sur les activités vise à créer un modèle unique sur lequel se déclinent de multiples outils et qui garantit une homogénéité et une cohérence qui ne sont pas envisageables en dehors de l'existence d'un tel modèle.

Le modèle de gestion doit s'adapter afin d'être suffisamment riche pour répondre aux nouveaux besoins de l'entreprise mais assez simple pour que sa mise en œuvre soit possible. Le retour d'expérience de la mise en place d'outils de gestion sur le terrain apporte une

¹ Activity Based Costs et Activity Based Management

² Computer Aided Manufacturing International

³ La société mère qui comprend la fonction administrative et financière, une société de vente de matériel informatique et une société fournissant des prestations d'accès à Internet et d'hébergement.

contribution à la recherche portant sur la méthode ABC / ABM en l'enrichissant d'un champ nouveau, tant par la taille que par le secteur d'activités.

1 Caractéristiques de l'organisation et généralisation des besoins

1.1 Le terrain de recherche

La société SI détient deux entités à 100% : OC et DM. Les trois entités regroupent 47 personnes

1.1.1 OC

Situation de l'entreprise

OC, créée en 1996, fait partie des toutes premières sociétés intervenant dans les domaines d'Internet.

Excepté une petite régression en 2001, le chiffre d'affaires d'OC est en constante progression. Les résultats, par contre, n'ont jamais été satisfaisants. Globalement OC n'a pas augmenté sa situation nette depuis sa création. Seule l'appartenance à un groupe a permis à l'entreprise de se maintenir. Le marché est instable et fortement concurrentiel. A partir de la fin de l'année 2001 le marché de l'Internet est devenu plus difficile encore comme l'attestent les faillites de sociétés importantes.

La volonté d'implanter des outils de gestion plus performants dans la société vise tout particulièrement OC. Le contexte du 1^{er} semestre 2002 est celui d'un marché en crise et le comité de direction s'interroge sur l'origine des pertes. Des marchés importants sont décrochés au troisième trimestre 2002 et rien ne paraît certain quant à la rentabilité de ces marchés.

La situation délicate incite le comité de direction à mener une réflexion sur les outils de contrôle à mettre en place au sein de l'organisation alors qu'aucun contrôle de gestion n'existe. Des dysfonctionnements ont été identifiés et des objectifs ont été dégagés pour pallier ces dysfonctionnements. La modélisation de l'entreprise doit permettre de répondre aux souhaits des dirigeants de mettre en place un contrôle des coûts et des performances des activités réalisées par le personnel. Ces contrôles pourraient être utilisés par tous les services de l'entreprise. Le modèle doit être durable et reproductible en cas de démarrage de nouvelles activités.

L'offre de prestations

OC vend deux catégories de prestations : des *produits* et des *solutions*. Les *produits* se vendent souvent par téléphone. Ils englobent des prestations simples dont la réalisation technique est standardisable, bien maîtrisée par le personnel et souvent très rapide à mettre en œuvre (e-mail simple, accès Internet, gestion de noms de domaines, hébergement de sites Web, hébergement mutualisé ...). La vente de *solutions* fait appel à un processus plus complexe (hébergement à distance des serveurs d'une entreprise, interconnexion de sites ...). Les offres sont plus difficiles à élaborer et exigent un temps de réalisation plus long. Elles font appel à un travail d'expertise qui nécessite généralement la visite du client par un

technicien. La phase de négociation est parfois longue (jusqu'à plusieurs mois). La réalisation de la prestation comporte presque toujours une phase d'installation des *produits* ou de mise en place des *solutions* facturés aussitôt (appelés : « *one shot* ») puis une phase de continuité du service dont la contrepartie est un abonnement annuel. Le montant mensuel de chaque abonnement peut être faible par rapport au chiffre d'affaires mais il est récurrent. Le service en *back-office* s'apparente à une structure dont les coûts sont fixes aussi longtemps que l'arrivée de nouveaux clients n'entraîne pas d'investissements en termes de capacités de stockage mises en place et d'augmentation de la bande passante.

Le service client (assistance et réponse au client) doit être très bon. Le réabonnement des clients en dépend.

Le service, dès lors qu'il sort de la simple fourniture d'accès Internet, s'adapte et est co-construit au fil des contacts fournisseurs - clients. Cela rend difficile l'identification d'une prestation standard valorisable. La prestation s'illustre par un caractère discrétionnaire inhérent à ce type d'activité.

Toute prestation peut alors être envisagée comme un assemblage d'interventions élémentaires. Ce sont les savoir-faire élémentaires qui peuvent être standardisés.

1.1.2 DM

Situation de l'entreprise

La société DM intervient dans un domaine d'activité dont le fonctionnement s'apparente à une entreprise commerciale traditionnelle. La progression du chiffre d'affaires est satisfaisante, malgré une conjoncture plutôt morose dans le domaine de l'informatique et les résultats positifs compensent souvent les pertes dégagées par OC. La nécessité de mettre en place des outils de contrôle n'est pas ressentie comme étant prioritaire.

L'offre de prestations

Le magasin fonctionne depuis dix ans. Il propose deux types de produits à ses clients :

- le matériel informatique de marque (micro-ordinateurs portables, imprimantes, scanners...) et les pièces détachées.
- les micro-ordinateurs montés par la société.

Les tâches des vendeurs sont répétitives. La gestion au quotidien se résume à une adaptation de la capacité de vente au volume de clientèle présent.

« DM entreprise » propose des produits aux professionnels. Les produits demandés sont spécifiques et exigent une recherche plus longue que pour les produits traditionnels. La vente de *solutions* concerne d'une part la prospection d'entreprises pour vendre du matériel en quantités et des machines spécifiques et d'autre part l'installation de réseaux.

Le processus de vente est similaire à celui d'OC mais le niveau d'expertise est moindre. La négociation commerciale porte sur les prix mais aussi sur la qualité de service offerte par la société (installation, maintenance...). Dans ce domaine, les référents sont moins nombreux pour l'acheteur et la représentation de la valeur est à construire avec le client. L'identification des attributs porteurs de valeur pour le client est un enjeu pour l'entreprise. Certains services sont bien valorisés s'ils répondent à un besoin des clients non satisfait ou mal satisfait par la concurrence.

1.2 Caractéristiques et besoins d'outils de gestion

L'organisation constituant notre terrain de recherche est une petite structure de moins de 50 personnes. La grande majorité des publications en sciences de gestion concerne des entreprises moyennes et grandes mais les chercheurs se sont très peu intéressés aux entreprises de moins de 50 salariés alors que celles-ci représentent 98,8% des entreprises en France en 2002 ⁴ et représenteraient selon Marchesnay 95 à 98% des entreprises recensées dans la plupart des pays du monde (Marchesnay, 2003). Les études sur les outils de contrôle de gestion sont plus rares encore. Marchesnay et Fourcade (1997) ne citent même pas la fonction de contrôle de gestion parmi celles qui sont présentes dans la PME. Il en résulte un dénuement des comptables de ces organisations face aux problématiques de calcul de coûts et d'aide à la décision.

La complexité du fonctionnement de ces entreprises sur beaucoup d'aspects oblige pourtant à suivre des indicateurs et à maîtriser des paramètres que seul un système d'information issu d'une modélisation *ad hoc* peut fournir. Si les besoins de la petite entreprise ne peuvent être considérés comme similaires à ceux d'une grande, ses caractéristiques s'en rapprochent. A travers les spécificités de l'organisation SI et les propriétés de son environnement, il est possible de repérer des caractéristiques identifiées dans les grandes entreprises et généralisables à de nombreuses organisations de petite taille qui suscitent des besoins d'outils de gestion.

La vigueur de la concurrence exercée sur la PME

La concurrence, dans les domaines d'activités de la SI, est particulièrement rude et, même si les défaillances d'entreprises sont courantes depuis quelques années, des acteurs y sont encore nombreux. L'explosion de la micro-informatique à partir des années 1990 et d'Internet quelques années plus tard ont attiré beaucoup d'entrepreneurs sur un marché d'accès facile. Le ticket d'entrée en termes d'infrastructures et de connaissances nécessaires y est plutôt faible. Actuellement le marché d'amont est très normalisé autant par le matériel que par les logiciels. Le poids d'Intel sur le marché des microprocesseurs (et accessoirement d'Apple) contraint les fabricants de pièces et de micro-ordinateurs. Microsoft joue le même rôle sur le plan des logiciels. Les normes des matériels suivent les innovations d'amont et présentent sensiblement les mêmes caractéristiques sur le marché mondial. Cette situation laisse peu de marges de manœuvre aux entreprises concurrentes. Les marges bénéficiaires sur les machines sont faibles et seuls les services proposés aux clients peuvent faire la différence. La qualité de service doit être sans faille.

L'intensité de la concurrence nécessite désormais pour la SI un contrôle des coûts et surtout des conditions de réalisation de ses activités. Il devient nécessaire d'évaluer la rentabilité des différents secteurs de l'entreprise. Les erreurs d'appréciation peuvent avoir des conséquences irrémédiables sur sa santé financière. La clientèle se gagne sur les services, particulièrement sur le service après-vente mais aussi sur tous les services vendus à la clientèle professionnelle. Le contrôle de l'élaboration de la prestation permet une gestion au plus près des intérêts de la société. La complexité de la mise à disposition de services exige des outils de suivi sophistiqués et plus complexes que pour une production de biens.

⁴ Source : DGI-INSEE-Decas, base de données fiscale SUSE sur les entreprises imposées au bénéfice réel. Site Internet du Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Mars 2004.

Le poids croissant des charges indirectes par rapport aux produits

A sa création, le magasin de micro-informatique avait pour activité la commercialisation de micro-ordinateurs, de logiciels, d'accessoires et de pièces détachées. A ce niveau de développement, le poids des charges indirectes est limité et reste maîtrisable. Nous sommes toujours dans la problématique volumique. Il relève du bon sens que le résultat est alors dépendant des quantités vendues.

Au fil de la croissance de la société, des activités annexes (création d'OC) apparaissent en réponses aux besoins des clients. La garantie est accessoire à la vente et un service technique efficace s'impose. La gestion des approvisionnements se complexifie et des compétences nouvelles sont nécessaires. L'installation des produits vendus se révèle de plus en plus comme une prestation complémentaire demandée par le client. La création de solutions pour répondre aux besoins de clients importants exige des phases de recherche et développement. De nouveaux produits sont parfois créés par les techniciens informatiques ... Ces multiples services se mettent en place dans l'entreprise et génèrent des charges fixes et indirectes, par mise à disposition d'une capacité de production.

Le poids des charges indirectes devient important par la nécessité d'intégrer toutes les activités de soutien. Le phénomène est général. Quelque soit la stratégie, selon Lebas (1995, p. 41), les activités de soutien sont sources de réussite autant que les activités de production et de vente. Des ressources sont engagées vers les nouvelles activités en espérant une rentabilité future. Les paramètres de contrôle des activités de soutien doivent être performants au double motif d'en maîtriser la consommation de ressources et de s'assurer d'une qualité de service efficiente. La mesure de la qualité de service s'avère difficile par une gestion fonctionnelle et purement quantitative. La performance se juge en regard de la demande du client et non en termes de satisfaction à des normes de productivité internes au centre fonctionnel. Chaque activité de soutien participe au traitement des besoins du client. Ce traitement ne peut pas toujours être quantifié ; c'est son adaptation à la demande ou à l'événement à traiter et cela, en mobilisant le moins de ressources possible, qui en fait la qualité. En ce qui concerne l'entreprise SI, la maintenance de la salle d'hébergement est une fonction qui relève du pôle technique. Le technicien envisage le niveau de maintenance et la technicité des interventions avec les commerciaux en charge du client. La fréquence d'accès, le volume des transferts, l'importance stratégique des données pour le client sont autant de critères qui nécessitent une personnalisation du service de soutien. La décomposition de l'organisation en activités nous paraît à même de répondre aux besoins créés par ces nouveaux types d'organisation. Le découplage interne vise à organiser les activités principales et de soutien en cohérence avec les demandes des clients pour en faire apparaître les synergies possibles et les éventuelles incohérences.

La variété de la gamme des services offerts aux clients

Le marché de l'informatique est exigeant en termes de variété de la gamme de produits. Les marchés et services au client sont multiples (particuliers, entreprises, SAV, produits, solutions...) et les produits parfois complexes. DM doit gérer plusieurs milliers de références de produits. Il s'agit pourtant essentiellement d'une activité d'achat-vente dans laquelle les principales ressources engagées se situent au niveau du référencement, de l'approvisionnement et de la vente au client pour laquelle l'infrastructure a une place dominante (magasin et aire de stockage). Deux marchés sont distingués :

- la vente aux particuliers réalisée au magasin,
- la vente aux entreprises.

L'approche client n'est pas la même. La vente aux entreprises couvre une gamme très large de produits et services (vente de matériels, évolution technique des parcs de machines, construction et maintenance de réseaux Intranet ...). La distinction des segments marchés/clients est utile à la fois en termes de stratégie de vente et pour une approche séparée des rentabilités.

Chez OC, les contrats donnent lieu à des implications très variables des ressources humaines et matérielles. La variété des ventes en termes de produits, de clients et de canaux de distribution nécessite un modèle qui rende compte de la diversité des situations, des comportements des acteurs et des consommations de ressources au moins par segment d'activités. Les consommations de ressources ne sont pas les mêmes lors de la vente d'une pièce détachée au magasin que lors de la conclusion d'un contrat d'accès Internet et d'interconnexion de plusieurs sites d'entreprises entre eux. La complexité technique de la réalisation est différente; les engagements ne sont pas comparables non plus (engagement de services pendant la durée du contrat, de sécurité et de dépenses futures). Cette grande variété des situations et des produits nous rapproche de la complexité de fonctionnement d'une grande entreprise. Le terrain est favorable pour que les véritables causes de consommation de ressources échappent aux gestionnaires et aux dirigeants. Cette ignorance risque de laisser dans l'ombre des effets de subventionnements croisés. Les lieux de création de richesses sont divers et plusieurs entités, au sein de l'entreprise, contribuent à la réalisation de l'offre au client. L'efficience se gagne dans l'articulation coût/valeur. Une approche suffisamment fine est nécessaire pour appréhender les différents facteurs de consommation de ressources et les leviers d'action permettant de rechercher la meilleure efficience possible dans tous les domaines d'activités.

L'extension des besoins en informations

Les informations sont de plus en plus partagées entre les fonctions de l'entreprise. Dans les domaines d'activités de DM Entreprise et d'OC, dominés par les services, le besoin d'informations de gestion est crucial.

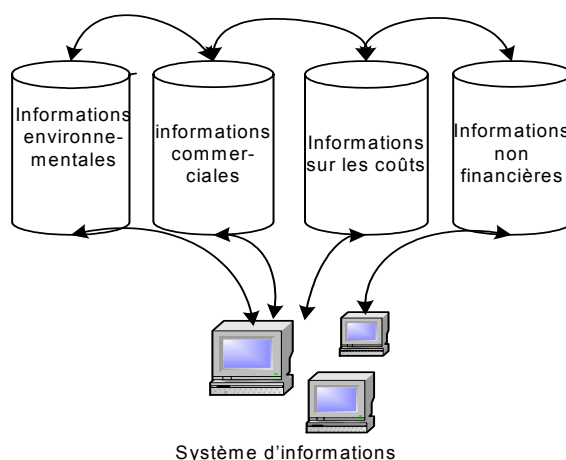


Figure 1 : Système d'informations de la petite entreprise.

Dans le domaine commercial, le besoin d'informations concerne les conditions de prospection et de réalisation de la prestation. Le chiffre d'affaires dépend de la capacité des

commerciaux à rechercher le client et à lui proposer des solutions performantes et audacieuses tout en se situant dans des prix acceptables. Les affaires « entrantes » c'est-à-dire pour lesquelles le client réalise une demande à la société sont peu nombreuses. Dans la société OC les solutions proposées aux clients font l'objet d'une étude et d'un devis dont la réalisation est souvent longue, en partie parce que l'information n'est pas toujours disponible. Il faut réinventer la solution à chaque fois. La réponse au client diffère selon le commercial en charge d'un secteur d'activités alors que les savoirs et les matériels mis en œuvre doivent aboutir à la même utilité pour le client. De l'avis du directeur, bien qu'OC change d'offre de produit, cela fait toujours appel au même savoir-faire. Pour cela, le système d'information doit être organisé pour être en mesure de répondre à la demande du commercial en charge d'une nouvelle affaire sans l'obliger à reconstruire une solution différente à chaque fois.

Sur le plan de la gestion des coûts, la situation très concurrentielle du secteur impose de collecter ou de construire deux catégories principales d'informations :

- des informations sur les produits et le niveau des prix des concurrents,
- des informations sur les coûts de revient des matériels vendus et des services réalisés,

Les premières sont relativement faciles à obtenir en réalisant périodiquement des relevés de prix chez les concurrents les plus proches. Dans la plupart des cas, pour les produits, les prix de la concurrence sont à considérer comme des contraintes puisque la similitude des produits disponibles sur le marché ne permet pas de se différencier de façon significative.

Le calcul des coûts relatifs aux produits et services ne nous semble pas être le premier objectif de l'implantation d'un modèle de gestion. Il demeure néanmoins nécessaire de se donner les moyens d'utiliser un système d'informations de gestion performant. L'entreprise ne peut se soumettre à la fatalité des coûts constatés. Il serait souhaitable de pouvoir connaître deux types d'informations financières :

- des coûts *ex ante* des produits ou services avant de les mettre en vente ;
- des coûts *ex post* de produits, de clients ou d'une division des ventes...

La Comptabilité par Activités permet, mieux que toute autre méthode, de maîtriser les coûts par décomposition des phases de conception et de réalisation du produit en activités. Les informations relatives aux activités peuvent permettre de juxtaposer des couples fonctionnalités/coûts qui participent à l'offre client en tant qu'attributs du produit.

Pour la fonction de management, des informations non financières doivent être recueillies pour construire un système de pilotage basé sur les activités. La démarche employée consiste à associer des procédures de travail aux processus identifiés pour passer d'un travail informel à une organisation plus formelle des moyens et des activités. La recherche de données non financières accompagne la construction des processus. On peut agir sur ce que l'on peut mesurer. Le rôle de ces données est d'informer les acteurs de l'entreprise sur la qualité de leur travail et sur l'atteinte des objectifs fixés. Elles font appel à un changement de vision de l'entreprise. L'information est montante. Elle résulte des actions quotidiennes du personnel et doit être utilisée avant tout par lui même pour juger de l'efficacité de ses actions.

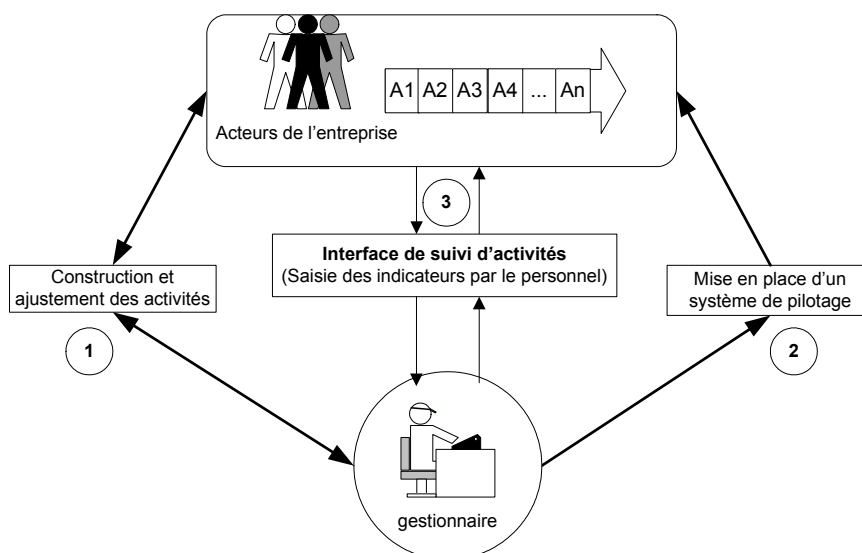


Figure 2 : l'apprentissage individuel et collectif

Pour cette raison, la sélection d'activités puis d'indicateurs est réalisée en collaboration avec les futurs utilisateurs. Elle va de pair avec un apprentissage individuel pour faire accepter les changements culturels auxquels ces nouveaux outils font référence. Les données collectées doivent l'être en marge du système comptable. Alors que les informations comptables et financières proviennent d'une base empreinte de conventions régies par les lois comptable et fiscale, les données d'exploitation sont à construire sur des critères d'utilité et de pertinence. Cette pertinence sera questionnée régulièrement. Le caractère opérationnel de ces informations implique une nécessaire évolution de leurs définitions.

La richesse et la diversité des informations à traiter contrastent avec la faiblesse relative des effectifs et du chiffre d'affaires. A ce titre, le volume d'informations mis en place est inhérent au renouveau du contrôle de gestion qui se veut non plus un outil de comptabilité pour les comptables mais un ensemble d'outils d'information et de pilotage de l'entreprise afin d'éclairer réellement la prise de décisions. L'apprentissage collectif de la meilleure façon de réaliser une activité en intégrant les activités d'amont et d'aval est la voie d'un contrôle plus près de la réalité du terrain. La modélisation des activités élémentaires de l'organisation génère inévitablement une gamme d'inducteurs de coûts et d'indicateurs de pilotage plus large que dans le schéma traditionnel d'un contrôle de gestion basé sur un nombre limité de centres d'analyse. Le souci du gestionnaire est de minimiser le travail de collecte et de production des informations utiles en automatisant autant que possible la remontée de données.

Notre terrain de recherche présente les caractéristiques inhérentes à la plupart des organisations de cette taille (Bajan-Banaszak, 1993), les outils de gestion autres que la comptabilité sont limités et il n'y a pas de comptabilité analytique. Le pilotage de l'entreprise est guidé par la réalisation d'un budget trimestriel pour les deux entités juridiques opérationnelles. La démarche ne peut s'appuyer sur aucune analyse préexistante des coûts ou des activités de l'organisation. A ce titre, et bien que les concepts tirés d'un terrain soient toujours contingents, les nombreuses questions que nous sommes amenés à nous poser conservent un caractère général et peuvent enrichir les connaissances scientifiques sur les possibilités d'application des principes de l'ABC et de l'ABM. La première de ces questions est l'utilité du contrôle de gestion et le périmètre d'analyse. Le besoin d'outils de gestion se fait traditionnellement ressentir dans les petites entreprises lorsqu'elles traversent une passe

difficile et que la connaissance intrinsèque de l'organisation par le dirigeant (souvent le créateur) ne suffit plus. L'expression des besoins est très large et regroupe à la fois le domaine de calcul de coûts et le domaine organisationnel pour créer un modèle reproductible du fonctionnement de l'organisation

2 La modélisation

Les dirigeants de l'entreprise dans laquelle nous intervenons souhaitent la mise en place d'un contrôle de ses activités pour faire face à divers dysfonctionnements. La coopération étroite du chercheur et des acteurs de l'entreprise doit donner naissance à un ensemble d'outils de gestion en les confrontant à la réalité du fonctionnement de l'organisation. La modélisation d'une organisation et la mise en place d'outils de gestion ne sont pas sans risques. L'intervention dans l'organisation est source de changements. Or, une organisation n'est pas naturellement ouverte aux mutations. Changer une organisation, « *C'est restructurer un système d'action en redistribuant les zones d'incertitude cruciales et, de ce fait, une grande partie des atouts et ressources que les différents groupes au sein de l'organisation peuvent mobiliser dans leurs marchandages. [...] La fameuse résistance au changement retrouve ici toute sa justification et aussi toute sa légitimité* » (Crozier et Friedberg, 1992, p. 108). Le chercheur et les acteurs du changement doivent communiquer tout au long de la démarche pour éliminer les résistances et ainsi limiter le risque de déformation de l'information qui pourrait biaiser les résultats obtenus.

2.1 La définition des activités et des processus

Le modèle de représentation de l'entreprise par une approche à base d'activités et de processus présente un degré de finesse permettant de dégager des leviers d'actions nombreux et ciblés en fonction des objectifs définis. Sa construction dans une petite entreprise telle que la SI présente des particularités propres aux entreprises de cette taille.

Le recueil des données.

La procédure de modélisation au sein d'une PME, dans laquelle l'ajustement mutuel tel que défini par Minzberg (1982) est le mode principal de contrôle, s'initie par un dialogue avec le personnel opérationnel de la société. Une petite structure offre la possibilité au gestionnaire de rencontrer l'ensemble du personnel afin de lister les tâches effectuées de manière exhaustive. Cette démarche présente un double avantage.

Le premier est la responsabilisation des acteurs. Nous avons déjà présenté OC ainsi que les difficultés qui étaient les siennes depuis plusieurs années. Le personnel accueillait avec méfiance tout projet de réforme jugé comme un moyen de contrôler ses propres performances. L'interview menée avec chacun des employés de l'entité a donné lieu à une explication de la méthode et des objectifs poursuivis. Ce dialogue entre les gestionnaires et les opérationnels a permis d'instaurer un climat de confiance et une compréhension mutuelle des souhaits et problèmes de l'autre. La communication instaurée autour du projet permet de poser culturellement les fondations de la méthode envisagée. Elle suscite l'adhésion individuelle à des outils qui demanderont ultérieurement l'implication de tous les acteurs afin qu'ils soient considérés comme des vecteurs de l'amélioration collective de l'efficacité. A ce niveau, la démarche se révèle être une occasion de concilier la logique productive et commerciale et la logique gestionnaire. Si l'investissement en temps pour implanter un

modèle à base d'activités paraît important lorsque le gestionnaire a la prétention de solliciter la participation de tous les acteurs, il convient, en contrepartie, de considérer les avantages que l'on peut en tirer. La co-construction des activités et la mise à jour du système d'information engendrent des responsabilités locales qui s'insèrent dans une logique de contribution aux objectifs de l'organisation. L'équipe dirigeante et le gestionnaire pourront utilement entretenir la responsabilisation des acteurs pour pérenniser le modèle.

La finesse des informations obtenues constitue le deuxième avantage de l'expérimentation menée dans une entreprise à taille humaine. L'intérêt porté au travail de chacun valorise les acteurs et incite à une collaboration la plus complète. Les données sont alors exhaustives et décrivent avec précision la variété des tâches accomplies. Nous souhaitons obtenir une liste de tâches et activités représentatives de ce qui se fait dans l'organisation. Dans une petite entreprise comme celle qui nous intéresse, certaines catégories de personnels réalisent une multitude de tâches pour différents services. C'est le cas des assistantes commerciales qui doivent seconder les commerciaux, assurer la liaison entre les clients et les techniciens, assister le client lorsque le problème est à leur portée et réaliser du travail administratif comme le suivi des commandes et le suivi de la facturation aux clients La difficulté reste alors l'exploitation des données et les arbitrages nécessaires.

L'identification des activités : un arbitrage décisif.

De la prospection à la livraison du produit ou service, un enchaînement d'activités diverses et nombreuses doit se dérouler pour satisfaire à une qualité de service comparable à celle fournie par une structure plus grande. La production réalisée par chaque activité est, par contre, moins importante dans la petite entreprise. Plusieurs activités sont parfois réalisées par une même personne. La tentation est grande, pour limiter la complexité du système d'information à mettre en place, de regrouper ces micro activités, faisant appel à un enchaînement de tâches comparables, au sein d'une activité représentative d'un groupe de personnes ou d'un pôle de coûts conséquent. Une certaine proportionnalité entre la taille de l'entreprise et le nombre d'activités à gérer pourrait paraître évident. Ce raisonnement est un peu simpliste et peut conduire à se rapprocher des méthodes traditionnelles de gestion des coûts et des performances au sein d'un nombre limité de macro activités. Bouquin (1997, p. 101) décrit la modélisation des coûts comme l'organisation « *de tâches élémentaires pour identifier les activités qu'elles forment et définir des lois de comportement des charges qui leur sont liées* ». Le regroupement de tâches ayant des comportements de consommation de ressources différents peut conduire à abandonner les spécificités de la méthode : une plus grande traçabilité des coûts et la réduction des effets de subventionnements croisés. « *Chaque approximation [...] a en général un impact peu significatif mais leur accumulation l'est parfois et génère alors des erreurs qui dénaturent la démarche* » (CHAUVEY, 1997, p. 53). Les regroupements doivent donc se faire de façon mesurée pour ne pas agglomérer des tâches trop différentes. Les activités doivent être actionnables, elle doivent pouvoir servir de levier d'action pour orienter la politique de l'entreprise.

L'exigence d'une trop grande précision, au contraire, peut nuire à la pertinence du système et le rendre inopérant par la complexité de son approvisionnement en données. La recherche de précisions peut nous amener à demander des informations qui, par une exigence non adaptée au terrain, seront biaisées par les répondants. Robin Cooper estime, non sans un certain humour, qu'une règle du groupe chargé de l'implantation d'un modèle ABC doit être : « *il est préférable qu'il soit approximativement juste plutôt qu'exactement faux.* » (COOPER, 1990, p. 35). L'arbitrage est délicat. Le coût des mesures demandées par le système doit être

comparé au coût estimé des erreurs de décisions engendrées par une mauvaise définition des activités (« poor product-related decisions, ... poor product-design decision... ») (COOPER, 1988b, p. 43).

Il semble que trois axes doivent majoritairement guider notre démarche :

- le montant des ressources consommées par l'activité,
- le comportement des coûts au sein de ce qui est désigné comme activité,
- la signification de l'activité et sa capacité à être pilotée pour l'action.

On retrouve en général ces trois critères dans la littérature de la communauté scientifique spécialisée dans cette méthode. Shank et Govindarajan (1995, p. 61) en ajoutent un qui nous semble orienter le pilotage de l'entreprise sur une autre dimension, celle du contrôle ouvert sur l'extérieur. Une activité doit être isolée, « *si elle est menée par les concurrents de manière différente ou si elle représente un potentiel important de différenciation* ». L'activité est alors considérée comme une entité source d'avantages concurrentiels et d'améliorations intrinsèques. Etre meilleur que les concurrents sur chacune des activités participant à un processus de délivrance d'un produit ou service est bien la voie de la performance d'ensemble de l'entreprise.

Les critères choisis permettent d'éclairer l'identification des activités lors des entretiens mais tous les paramètres ne sont pas connus à ce niveau de l'analyse. Le coût des activités n'a pas encore été évalué, on ne peut juger que de son importance relative. Un premier regroupement a lieu à ce niveau de l'analyse mais les activités conservées sont plus nombreuses que celles qui seront finalement retenues. La pertinence de l'activité, c'est-à-dire son importance face aux objectifs de l'entreprise et son aptitude à répondre aux questions que nous nous posons sur la manière dont le produit est conçu et vendu, sont les critères qui ont participé à la sélection des activités à conserver dans le modèle.

Finalement le nombre d'activités (un peu moins de 40 pour tout le groupe) reste relativement important si nous le ramenons à la taille de l'organisation. A la différence des grandes entreprises, l'activité retenue est souvent réalisée par une personne et au maximum par trois personnes. A contrario, elle regroupe des tâches multiples et pourraient à ce titre représenter une macro activité dans une grande entreprise. Par exemple, l'activité « intervenir techniquement pour le client » regroupe différents types de services à la clientèle tels que les actions internes à la société : paramétrage, pré montage de matériels... et les actions chez le client : l'installation et le paramétrage final. Les activités internes et externes auraient pu être distinguées ainsi que le type d'installation au sein des activités externes. Nous avons considéré que les facteurs communs qui permettent la gestion de l'activité sont la compétence du technicien et le temps passé pour le client. L'output de l'activité est l'installation pour le client et les coûts sont homogènes et proportionnels au temps qui constitue un inducteur de coût satisfaisant. Le regroupement peut paraître trop important mais des indicateurs qui n'existaient pas avant sont collectés pour analyser les performances des techniciens et la qualité de leur service. L'activité fait partie intégrante d'un modèle au sein duquel prévaut une logique de complémentarité. Cette activité, traditionnellement de « back-office », est plus visible et le travail des techniciens est mieux valorisé.

Les objectifs assignés au système d'informations sont ambitieux et le regroupement des activités se juge au cas par cas. Si nous souhaitons conserver la pertinence de la méthode ABC, celle-ci doit être portée par un nombre significatif d'activités. Plus nous réduisons le nombre d'activités et moins elles seront porteuses de sens. La réduction de leur nombre pour réaliser un modèle adapté aux petites entreprises peut nuire à une certaine polyvalence qui est

pourtant plus recherchée que dans une grande organisation dans laquelle une équipe de gestionnaires étoffée peut se permettre d'entretenir une panoplie d'outils plus large.

Des processus orientés « produits »

Les exemples de processus dans la littérature scientifique sont rares. Berliner et Brimson, (1986), et plus généralement les scientifiques américains, ne font même pas état de ce niveau de regroupement dans l'ouvrage fondateur de la méthode. Les processus se résument, lorsqu'ils existent, à des regroupements au sein des grandes fonctions de l'entreprise :

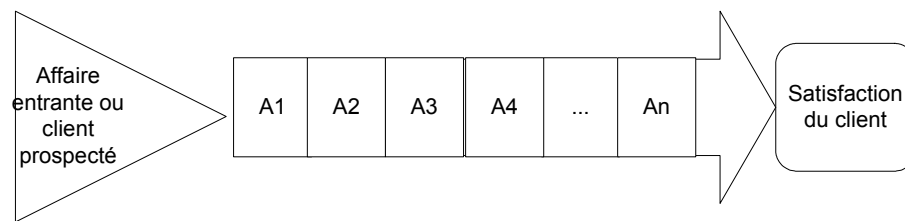
- le processus de production,
- le processus de développement des produits nouveaux,
- le processus logistique ... (Lorino, 1996, p. 83-84)

Le processus est invariablement décrit comme étant un facteur favorisant la performance transversale de l'entreprise. Il nous semble que les exemples de processus précédemment décrits illustrent peu cette transversalité. Ils agglomèrent des activités au sein d'une division fonctionnelle de l'entreprise.

La réalité du terrain auquel nous sommes confrontés nous a orientés vers une solution différente des options précédemment énoncées. L'activité telle que définie dans l'entreprise SI a souvent une envergure importante en termes de tâches réalisées. Sa granulométrie est tout à fait contingente. Elle pourrait être assimilée à un processus dans une entreprise plus importante. En conséquence, l'existence d'un groupe d'activités ayant un même facteur explicatif de la consommation de ressources, tel que nous pourrions le trouver dans une entreprise industrielle caractérisée par un long processus de fabrication, est peu probable. Nous avons, à titre d'exemple, retenu une activité « acheter » ou encore « assurer la logistique ». Bien que ces activités ne soient pas réalisées par un nombre important de salariés, elles sont riches en tâches et en procédures. Le regroupement des tâches a déjà été réalisé au niveau de l'activité.

Le processus doit alors être plus large pour être porteur de sens et ajouter une dimension supplémentaire au modèle. Il regroupe les activités selon une logique de produit/client⁵ et focalise l'attention des acteurs sur la dimension vraiment transversale de l'action globale. Pour Marchesnay (1995, p.381), le problème est de « *resituer la comptabilité d'activité dans un enchaînement de valeurs générées par les activités en s'inspirant du schéma bien connu de Porter...* ». Il justifie ce regroupement par le fait que « *chaque activité draine une partie du potentiel de ressources détenues par l'entreprise qu'elle convertit en puissance d'action économique* ». Le processus que nous proposons s'inscrit dans cette logique, il illustre l'enchaînement de toutes les activités potentiellement nécessaires pour délivrer un produit au client de la prospection jusqu'à la livraison et la facturation.

⁵ cf annexe 1 « processus vendre des solutions »



Ex : Processus «Vendre des solutions »

Figure 3 : « Le processus de service au client »

Le processus « vendre des solutions » (Annexe 1) est un des cinq processus retenus. Avant notre intervention, les managers de l'entreprise regrettaient « *le manque de conscience du client* » de la part du personnel de l'entreprise. Le processus regroupe toutes les activités complémentaires tournées vers le client de la prospection à la facturation en passant par la commande, l'achat de composants, la logistique, le maintien de la permanence du service, l'installation, la maintenance éventuelle après la mise en service et le suivi du client. Le modèle ainsi obtenu est proche de la réalité de l'organisation de l'entreprise SI. Le processus nous donne une représentation très opérationnelle du service au client. Il illustre le fonctionnement des services dans un environnement décloisonné. Il nous donne les moyens de canaliser les relations entre les différentes catégories de personnels qui doivent travailler ensemble. La complémentarité de leurs actions est tangible ; elle est une réalité sur le terrain et dans la représentation organisationnelle de l'entreprise. Enfin, le processus recadre la définition des responsabilités de chacun.

Des indicateurs sont mis en place afin d'améliorer les performances de l'activité elle-même puis celles de l'enchaînement des activités entre elles indépendamment des fonctions auxquelles elles appartiennent. Lors de la vente d'une solution d'hébergement de données à un client, le déroulement des étapes de vente par les commerciaux, d'installation par les techniciens puis la reprise du dossier par les commerciaux pour gérer l'après-vente doivent faire l'objet d'un suivi rigoureux. L'information doit parfaitement circuler. Des procédures sont associées au processus pour assurer la continuité et la fluidité du service. Le processus ainsi mis en œuvre constitue un vecteur de focalisation des efforts de chacun vers la satisfaction du client :

- Il fait abstraction des frontières fonctionnelles pouvant exister dans l'entreprise et jalonne l'effort collectif ;
- Il envisage la réponse au client comme un ensemble d'activités indissociables les unes des autres ;
- Il nous donne les moyens de calculer le coût de l'offre au client en cumulant le coût de chaque activité entrant dans la composition de l'offre.

La construction d'un tel processus ne nous interdit pas de considérer séparément un groupe d'activités au sein d'une fonction. Les commerciaux sont dirigés à l'aide d'un tableau de bord nourri d'indicateurs de performances basés sur les activités. Il en est de même pour les techniciens. Cependant c'est la vision de la performance d'ensemble des conditions de délivrance du produit ou service au client qui est privilégiée.

2.2 La construction d'une méthode de gestion intégrée

La gestion d'une entreprise au quotidien s'est complexifiée au cours des dernières décennies. L'image du chef d'entreprise « homme orchestre » dont les domaines de compétences s'élargiraient sans limite est dépassée. Les capacités cognitives des hommes sont limitées et les activités pratiquées dans une entreprise sont de plus en plus hétérogènes. Le gestionnaire doit faire appel à de nouvelles représentations permettant d'appréhender l'organisation dans toute sa complexité. Le produit se transforme pratiquement dans tous les domaines. Ses composantes tangibles diminuent au bénéfice d'autres attributs immatériels.

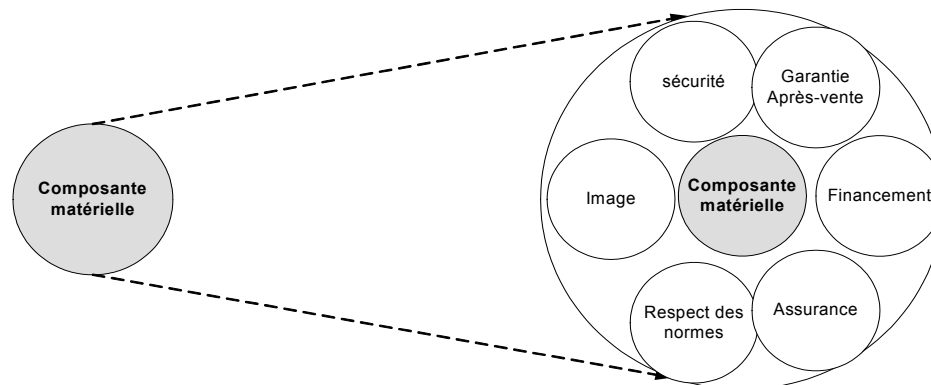


Figure 4 : Evolution du produit vers une offre matérielle et immatérielle.

Le modèle, bien qu'étant une représentation simplifiée de la réalité, ne doit pas occulter la diversité et la complexité des activités qui augmentent avec la dématérialisation progressive de l'offre au client. Il doit permettre d'identifier les compétences distinctives de l'entreprise, ses facteurs clés de succès et être porteur de leviers d'actions pour piloter ses avantages concurrentiels. Une qualité essentielle au modèle est la stabilité dans le temps pour prétendre porter des outils de gestion pertinents dans la durée. Il faut tenir compte de l'ambition du modèle lors de la réflexion sur les paramètres de conception pour aboutir à un système répondant aux besoins de l'organisation.

Les paramètres de conception

L'offre de la SI s'étend sur un continuum allant du produit matériel à la solution composée de briques de services totalement immatérielles. Le processus de délivrance du service au client n'est pas répétitif et est difficilement quantifiable par des standards. L'entreprise évolue dans un secteur d'activités où les progrès technologiques sont incomparablement rapides. Ces caractéristiques imposent quelques précautions pour ne pas aboutir à un échec ou condamner les gestionnaires à une refonte régulière.

Le modèle à base d'activités est résolument construit d'après l'entité de base la plus stable de l'organisation : la compétence de l'acteur et sa traduction sur le terrain par l'action. La flexibilité, apanage de la petite entreprise, ne doit pas être contrainte par les outils mis en place. La modélisation proposée est nécessairement flexible. Pour cela, l'entité de base ne peut se référer ni à une technique de production particulière ni à un produit ou à un équipement dont nous pensons qu'il pourrait évoluer jusqu'à transformer le processus de production à court ou moyen terme. L'action générique nous donne une plus grande garantie de stabilité. Sous l'activité générique « Prospector », un ensemble de compétences acquises par le commercial s'articule pour aboutir au résultat de l'activité : « un nouveau client ». Il en

est de même pour l'activité d'un technicien : « Intervenir techniquement pour le client » dont le résultat est une installation réalisée chez le client ou à distance. L'activité n'est pas datée, elle n'est pas dépendante d'une technologie ou d'un matériel qui pourrait être rapidement obsolètes.

Derrière ces activités, un certain nombre de procédures et de méthodes sont régulièrement mises à jour afin d'actualiser les exigences de performances au sein du processus. Ce sont ces guides opérationnels qui représentent la couche supérieure de l'activité qui évolueront sans remettre en cause la stabilité d'ensemble du modèle. La construction du modèle est menée en s'assurant d'une certaine stabilité temporelle de sa maille d'analyse.

Dans le même souci de robustesse de la modélisation, les activités sont regroupées au sein de processus dirigés vers le service au client. Deux grandes catégories de produits ont été choisies comme vecteurs de regroupement des activités : la vente de solutions et la vente de produits. Alors que l'enchaînement d'activités est comparable, ces deux catégories de ventes donnent lieu à des consommations de ressources différentes. Le nombre de commerciaux est réduit pour la vente de produits dans l'entité DM comme à OC. La prospection et la négociation sont plus rapides et aboutissent également à des affaires peu importantes en terme de services fournis. Les solutions demandent un travail plus compliqué aux commerciaux. La négociation est longue et ponctuée d'une ou plusieurs visites au client. L'expertise nécessaire à la création du service est individualisée. Là encore, les processus sont stables tant que la direction n'envisage pas la création d'une nouvelle gamme de produits ou services. La technologie des solutions vendues change régulièrement, les offres client également, mais la représentation de l'enchaînement des activités est respectée.

L'implication du personnel est une question que nous avons déjà abordée pour décrire les étapes d'élaboration de la carte des activités. De la construction du modèle à la mise en œuvre des outils, une implication la plus large possible des acteurs de l'entreprise est souhaitable. L'appropriation de la méthode par chacun est à ce prix. C'est la personnalisation des activités qui en fait une unité de gestion partagée. La représentation par les processus est vivante et porteuse d'informations. Elle n'est pas un modèle de fonctionnement figé. Le processus est l'illustration du fonctionnement de l'organisation par les activités d'une part et de la circulation de flux physiques et informationnels d'autre part.

Du modèle à la méthode envisagée

Dans les grandes entreprises, des méthodes de calcul des coûts et des méthodes de management ont souvent coexisté mais se sont rarement mêlées. Les instruments de mesure appartiennent traditionnellement au comptable et les outils de management à la direction des ressources humaines, à la direction générale ou aux directions opérationnelles. Dans les petites organisations, les premiers sont embryonnaires et les seconds souvent inexistantes. Lorsqu'ils ont le choix, les gestionnaires préfèrent une gestion comptable et financière de l'organisation qui leur paraît plus en phase avec les exigences de rentabilité imposées par les actionnaires pour les sociétés de capitaux, par les banques pour les autres. Il paraît quelque peu limité de résumer le rôle de la comptabilité de gestion à des mesures volumiques de consommation de ressources par l'organisation sans se soucier du « comment » et du « pourquoi » c'est-à-dire des conditions dans lesquelles ces ressources sont consommées et des objectifs poursuivis par les dirigeants. L'analyse quantitative par les écarts est un attribut essentiel du contrôle de gestion traditionnel. La constatation d'un écart négatif sur les coûts est considérée comme un manquement au devoir de compression des dépenses alors même que cet écart peut être dédié à l'amélioration de la valeur perçue par le client. C'est nier

l'existence de l'activité et des compétences mises au service de cette activité. On peut se référer à l'image du véhicule dont on ne contrôlerait que le volume de carburant consommé sans observer la manière dont le conducteur pilote, les conditions extérieures, les objectifs et les contraintes qui lui sont imposées.

Les charges de personnel représentent plus de 50% des charges totales dans l'entreprise SI. La ressource humaine n'est pas négligeable. La compétence des personnels est le véritable lien entre la production de biens et de services et la consommation de ressources et cela en considérant la compétence au sens de Lorino et Tarondeau (1998, p. 12) « *la compétence est définie comme l'aptitude à combiner des ressources pour mettre en œuvre une activité ou un processus d'action déterminé* ».

C'est par la gestion des activités qu'il est possible de mobiliser la compétence individuelle au service de l'action dirigée et pas seulement de constater des variations de consommations de ressources. L'activité est alors vue comme une entité complexe fidèle à la réalité. C'est un agrégat de ressources différentes destiné à produire des biens ou des services pour les clients :

- des ressources matérielles : pièces détachées, équipements ... ;
- des ressources humaines : main-d'œuvre ;
- des ressources de « savoir-faire » : compétences reconnues de l'organisation ;
- des ressources rares et stratégiquement importantes qui constituent les avantages concurrentiels.

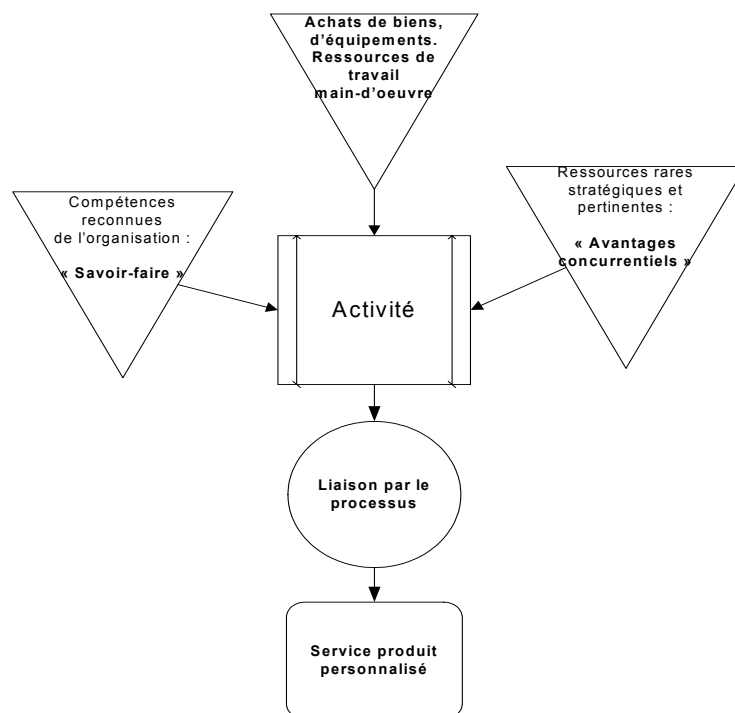


Figure 5 : l'activité : lieu de gestion de la complexité

La volonté de pilotage conjoint de ces multiples attributs de l'activité peut paraître idéaliste mais il est le moyen de retrouver une liaison dynamique entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers de la performance.

Le couplage des outils de calcul de coûts et des outils de management dans le cadre du processus nous semble indispensable, à plus forte raison dans une petite entreprise dont la production n'est pas industrielle. La diversité des actions à mener pour satisfaire le client

discrédite un management basé sur des agrégats d'activités selon une logique fonctionnelle. La vision d'ensemble donnée par un processus complètement transversal est possible dans le cadre d'une entreprise de petite taille. La logique de complémentarité est accentuée par la présence de toutes les activités dans un même processus. Une dimension supplémentaire de gestion de l'interdépendance des activités est identifiée. Une gestion par affaire traitée est possible. Les redondances de tâches ou au contraire les carences de services sont aisément identifiables. Le système est double, il permet d'une part de considérer l'activité dans toute sa diversité et d'autre part l'interdépendance de celle-ci avec les activités d'amont et d'aval pour répondre précisément à la commande du client. Nous pouvons compléter la figure 3 présentée précédemment pour illustrer cette double dimension.

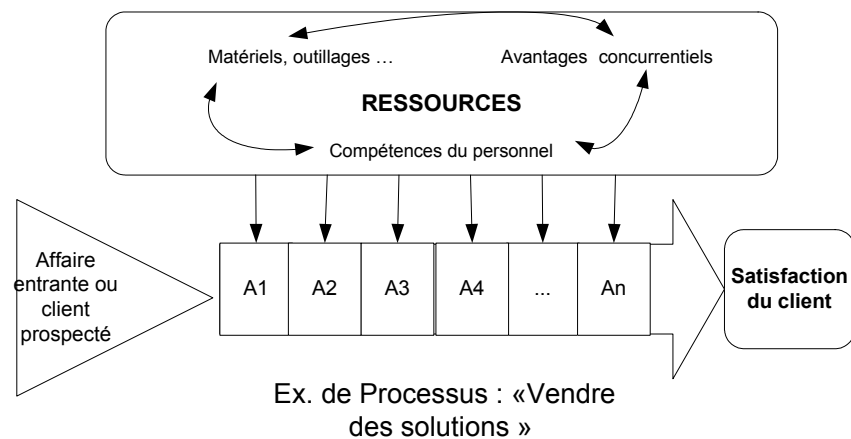


Figure 6 : La double dimension du modèle

La méthode de gestion intégrée basée sur les processus est exigeante. Le modèle précédemment décrit se décline en deux catégories d'outils. En premier lieu, l'outil de calcul des coûts utilise les inducteurs de coûts définis lors du choix des activités. Il interviendra dans toutes les situations dans lesquelles la connaissance du coût d'un objet est requise. Le champ d'application est large : coût d'un produit, d'une catégorie de clients (les clients « solution » par exemple), coûts d'un client particulier ... En second lieu, l'outil de management nécessite une palette d'indicateurs importante. Ceux-ci clarifient les modalités de réalisation de chaque activité. Ils donnent les moyens de contrôler les performances et d'influer sur la contribution de chacun à la performance globale.

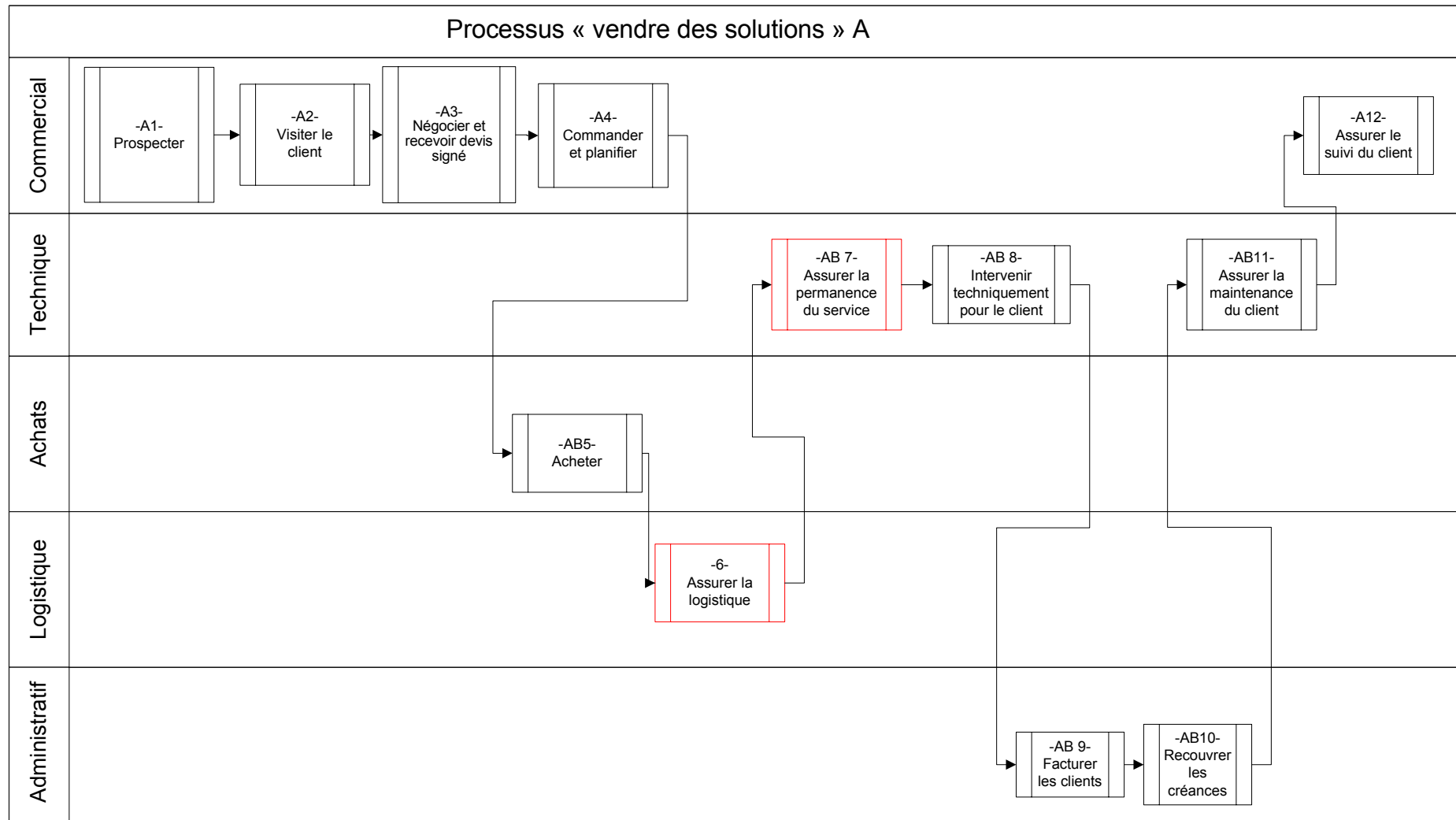
Conclusion

La recherche-action actuellement en cours a permis de proposer un modèle de représentation du fonctionnement d'une petite entreprise. Ce modèle envisage le processus comme un enchaînement d'activités décloisonnées dans des domaines de compétence différents. Il permet un management des ressources et des hommes dans le cadre d'une affaire traitée. Il peut être le support d'une double catégorie d'outils : des outils de contrôle des coûts dans le cadre de la comptabilité par activités et des outils de pilotage des activités de manière intrinsèque et dans le contexte intégré du processus. La recherche se poursuit par l'implantation des outils de gestion. Notre champ d'application s'étend à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Il s'agit de vérifier, en premier lieu, la pertinence des apports de ces outils. L'autre objectif de la recherche, au-delà du fonctionnement d'une méthode de gestion,

est d'observer son influence sur le comportement des acteurs. En effet les outils de gestion contraignent le personnel en encadrant des activités qui ne l'étaient pas auparavant. Si une plus grande formalisation du fonctionnement de l'organisation pour améliorer l'offre au client est positive, elle ne doit pas réduire la flexibilité et la réactivité qui sont des attributs de valeur participant à sa compétitivité.

L'expérience en cours décrit une démarche empirique visant à faire avancer la recherche en gestion appliquée aux petites entreprises. Cette contribution devra être suivie de nombreuses autres pour faire avancer la compréhension du monde des PME et pour être capable de lui proposer des outils pertinents.

2.3 Annexe 1



Bibliographie

- ANDERSON, Shannon W., HESFORD James W. and YOUNG S. Mark. (2002), "Factors influencing the performance of activity based costing teams : a field study of ABC model development time in the automobile industry." *Accounting, Organizations and Society*. Vol 27 N°3, April.
- BAJAN-BANASZAK, G. (1993), "L'expert-comptable et le conseil en gestion", *Revue Française de Comptabilité* n°249, octobre, pp. 95-101
- BERLINER, Callie and BRIMSON, James A. (1986) *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design*. Harward Business School Press, Boston.
- BESCOS, Pierre-Laurent, MENDOZA, Carla. (1996), *Le management de la performance*. Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- BOISVERT, H. (1991), *Le contrôle de gestion – Vers une pratique renouvelée*. Editions du Renouveau Pédagogique, Ottawa, Canada.
- BOISVERT, H. (1994), « Le modèle ABC. Du conseil sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*. n°258, juillet-Août, pp. 39-44
- BOUQUIN Henri. (1997), *Comptabilité de gestion*. Edition Dalloz, Paris.
- BURLAUD, Alain et SIMON, Claude J. (1997), *Le contrôle de gestion*. Ed. La Découverte, paris.
- CHANDLER, Alfred D. (1988), *La main visible des managers*. Ed. Economica, Paris.
- CHAUVEY, Jean-Noël. (1997), « La méthode ABC à l'épreuve des faits. Application aux PME », *Revue Française de Comptabilité*. Nov.
- COOPER, R. (1988), « The rise of Activity Based Costing - Part two : When do I need an Activity Based Cost system » *Journal of Cost Management for the manufacturing industry*. Vol 2 n°3, fall pp. 41-48
- COOPER, Robin. (1990), « Implementing an Activity-Based Cost System », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*. Vol. 4 N°1, Spring.
- CROZIER, M et FRIEDBERG, E. (1992), *L'acteur et le système - Les contraintes de l'action collective*. Edition du Seuil, Paris.
- FRIEDMAN, A.L. and LYNE S.R.. (2001), "The Determinants of Success and Failure of Activity-Based Techniques – an analysis of eleven longitudinal cases", Paper presented to *5th International Seminar on Manufacturing Accounting Research*. May.
- GOSSELIN, Maurice et OUELLET Gino. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activité : qu'avons-nous vraiment appris », *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Tome 5. Vol 1, mars. pp. 45-57
- GOSSELIN, Maurice. (2000), « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activité », *Finance Contrôle Stratégie*. Vol 3 N°4, décembre. pp. 37-56
- JOHNSON, H Thomas et KAPLAN Robert S. (1987) *Relevance Lost – The rise and fall of management accounting*. Harvard Business Scholl Press, Boston.
- LEBAS, Michel. (1995), "Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie" *Revue Française de Comptabilité*. Mars. pp. 35-48
- LORINO, Philippe. (1996), *Méthodes et pratiques de la performance ; le guide du pilotage*. Les Editions d'Organisation, Paris.
- LORINO, Philippe et TARONDEAU Jean-Claude. (1998), « De la stratégie aux processus stratégiques ». *Revue Française de gestion*, Janvier - février.
- MARCHENAY, M. (1995), dans *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*. Ouvrage collectif. Editions Foucher, Paris.
- MARCHENAY, M. et FOURCADE, C. (1997), *Gestion de la PME/PMI*. Editions Nathan, Paris.
- MARCHESNAY, M. (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance ». *Revue Française de Gestion*. Vol. 29, n°144, mai / juin. pp 107-118
- MINTZBERG, Henri. (1982), *Structure et dynamique des organisations*. Les Editions d'organisation, Paris.

SHANK, John H., GOVINDARAJAN Vijay. (1995), *La gestion stratégique des coûts*. Les Editions d'Organisation, Paris.

TORRES, Olivier. (2003), « Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité. *Revue Française de Gestion*. Vol. 29, n°144, mai / juin. pp. 119-138